

ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Е.М. Попов, профессор БТЭУ

Налог — одно из основных понятий науки о финансах. Проблемы правильного понимания его природы обусловлены тем, что налог — понятие не только экономическое, но и правовое, социальное, философское. Налогообложение как элемент экономического строя общества присуще всем государственным системам как рыночного, так и нерыночного типа хозяйствования.

Развитие налогообложения осуществляется одновременно с развитием теоретических воззрений на государство, основные цели его функционирования, формы осуществления и методы управления обществом, развитием самой финансовой науки.

В экономических теориях прошлого и настоящего времени авторы, как правило, рассматривают налогообложение, определяют место налогов в экономической системе, их назначение, проблемы совершенствования налоговых систем.

Острой остается эта проблема и в Республике Беларусь.

Проводимые в странах экономические преобразования, требуют системного подхода, как к выбору, так и к оценке направлений налогового реформирования. Налоговая реформа должна базироваться на фундаментальной классической теории налогообложения.

Однако в самой экономической теории до сих пор не раскрыта природа налога. Суть его остается довольно размытой, неконкретной. Неоднозначный подход к определению налога приводит к излишним дискуссиям по проблемам налогообложения, затрудняет выбор конкретных направлений налоговых реформ.

По мнению В. А. Гурджан, в определении категории налога можно выделить два направления [6, с. 26]:

- налог рассматривается как обязательный платеж в казну государства;
- интегральное определение налога как совокупности присущих ему свойств.

Первого направления придерживается большинство авторов и в частности такие экономисты, как И.М. Кушнер, М.И. Слуцкий, Н.И. Тургенев, М.В. Ходский, которые понимали под налогами принудительный сбор, взимаемый государством с граждан для удовлетворения своих денежных потребностей [2, с. 52].

В работах современных налоговых И.В. Горского, В.В. Глухова, В.А. Кашина, С.Ф. Сутырина, Д.Г. Черника налог определяется как “одна из форм пополнения государственной казны” [4, с. 13] и как “сбор, устанавливаемый в одностороннем порядке и взимаемый на основании законодательно закрепленных правил для удовлетворения общественных потребностей” [7, с. 5].

Аналогичные определения налога даны в Налоговых кодексах Российской Федерации (ч. 1, ст. 8). Это обязательный индивидуально-безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им собственности, хозяйственного или оперативного управления денежных средств с целью финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований и Республики Беларусь (ч. 1, ст. 6) “Налогом признается обязательный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им по праву собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты”.

Ученые-экономисты Республики Беларусь дают следующее определение налогов “это обязательные платежи юридических и физических лиц в бюджет, устанавливаемые и принудительно изымаемые государством в ходе перераспределения части общественного продукта” [8, с. 16].

Сторонники второй концепции (направления) склонны рассматривать налоги как сложную категорию, включающую в себя элементы различных сфер знаний: экономики, права, философии и т.п. Подобной точки зрения придерживаются такие видные ученые России как А.В. Брызгалин, Е.Н. Евстигнеев, Л.П. Окунева, Т.Ф. Юткина.

В частности, А.В. Брызгалин пишет: “Налог — это категория комплексная, это симбиоз экономики и права, поэтому ни одна область знаний не в состоянии получить здесь безоговорочного приоритета.....Налог — это экономико-правовая категория” [10, с. 13].

С позиции Т.Ф. Юткиной налог — это понятие “интегрирующее смысл всех налоговых категориальных образований (“система налогообложения”), “налоговая система”, “налоговое производство” в их теоретическом восприятии и в конкретно-содержательных образах функционирования в государстве в определенный период времени” [13, с. 35].

Мы разделяем позицию авторов, придерживающихся первой концепции в определении налога. Одновременно считаем необходимым ее концентрировать следующим образом.

Налоги — это установленные органами государственной власти в целях удовлетворения общегосударственных потребностей обязательные индивидуально безвозмездные платежи, которые вносятся в бюджет при нали-

ции материальных предпосылок по строго определенным ставкам и в заранее обусловленные сроки юридическими и физическими лицами [11, с. 6–7].

При этом необходимо подчеркнуть, что платежи эти должны быть определены, исходя из реальных возможностей экономики, произвести валовой внутренний продукт, а не из необходимости любой ценой профинансировать расходы бюджета.

Позиция сторонников второй концепции определения налога довольно не конкретна, всеобъемлющая, дающая возможность каждому трактовать налоги по своему.

Такое толкование налога предполагает расширенное, а порой и вольное определение границ налоговых отношений. В результате налоги становятся “заложниками” государственных расходов без учета реальных возможностей производства и общественных потребностей.

Так, налог на продажу товаров, введенный в 1991 году, в Республике Беларусь, был отменен, а через некоторое время восстановлен, но уже по ставке 3%.

В настоящее время ставка налога уже составляет — 5% при реализации отечественных и 15% — импортных товаров. Ставка налога с продаж автомобильного топлива первоначально была установлена в размере 20% выручки от реализации автомобильного топлива, позднее снижена вдвое и снова повышена до 25%. И это при том условии, что наряду с этим налогом по бензину стал взиматься акцизный налог на приобретение бензина и дизельного топлива.

Если раньше доход физических лиц в пределах от 240 до 600 среднемесячных базовых величин облагался подоходным налогом по ставке 12%, то теперь — по ставке 15%. И это нововведение коснулось значительной части налогоплательщиков.

Мировой опыт свидетельствует о том, что такие налоговые конструкции, как правило, сдерживают развитие экономики и не способствуют удовлетворению общественных потребностей.

В Налоговом кодексе Республики Беларусь не содержится упоминания о таком понятии как “отчисления”, хотя на практике они используются широко. Анализ налоговой нагрузки проводится как с учетом отчислений, так и без них. Нередко их называют неналоговыми платежами. В экономической литературе отчисления, то рассматриваются как самостоятельная категория, когда речь заходит о двойном налогообложении, то объединяются общим понятием “налоги”.

Так являются отчисления налогами или нет?

Чтобы ответить на этот вопрос, надо рассмотреть основные признаки налогов. Ими являются: регулярность и равномерность поступлений, возможность принудительного исполнения, индивидуальная безвозмездность платежа.

Все перечисленные признаки присущи и отчислениям.

Следовательно, между налогами и отчислениями существенных различий нет. В подтверждение этой позиции говорит и тот факт, что в последнее время в Республике Беларусь происходит объединение налогов и отчислений в единый платеж (чрезвычайный налог с отчислениями в фонд содействия занятости, налог с пользователей автомобильных дорог — с отчислениями в Республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции и т.д.).

За несвоевременное перечисление и неполную уплату отчислений плательщики несут ту же ответственность, что и по налогам.

Некоторые экономисты видят отличие налогов и отчислений в целевом характере последних. Несостоятельность такой позиции очевидна, поскольку по целевой направленности и налоги подразделяются на общие и целевые. К последним можно отнести Чрезвычайный налог для ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, платежи на землю, налог на недвижимость, экологический налог и др.

Нет в Налоговом кодексе Республики Беларусь и однозначного определения “сборов”.

Сбором (пошлиной) говорится в Налоговом кодексе (часть 1, ст. 6), признается обязательный платеж в республиканский и (или) местные бюджеты, взимаемые с организаций и физических лиц, как правило, в виде одного из условий совершения в отношении их государственными органами, в том числе местными Советами депутатов, исполнительными и распорядительными органами, иными уполномоченными организациями, юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Беларусь.

В данном случае речь идет об оплате за услуги, которая и должна получить соответствующее название. Упомянутое выше определение совсем не затрагивает сборов, взимаемых в форме налогов (транспортный сбор, сбор на поддержание и развитие инфраструктуры города (района) и т.п.) и в целях объективности должны называться налогами.

Н. Соколов считал, что “под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия ею расходов или достижения каких-либо задач экономической политики без предоставления плательщикам его специального эквивалента [12, с. 11].

Стало быть, налог, отчисления и сборы по своей природе однотипны.

Не имея единой точки зрения в отношении сущности налогов, ученые экономисты резко расходятся и в количестве выполняемых ими функций.

Так, Д. Г. Черник считает что “налоги выполняют главную распределительную функцию, контрольную функцию и стимулирующую подфункцию” [9, с. 25].

Большинство авторов признают две функции налогов: фискальную и регулируемую.

Т. Ф. Юткина считает что “налог” не исполняет никаких функций. Последние есть атрибут только системы налогообложения, так как теоретически потенциал налога как экономической категории реализует система налогообложения, которой и свойственны определенные функции. Собственно фискальная и распределительная [13, с. 85].

Отечественные авторы выделяют четыре функции налогов: фискальная, стимулирующая, распределительная (перераспределительная), регулирующая и контрольная [8, с. 17].

Российский налоговед Е. Н. Евстигнеев считает, что “налогообложение выполняет четыре важнейшие функции: фискальная, стимулирующая, распределительная и регулирующая” [3, с. 9].

Нам представляется, что, решая вопрос о количестве выполняемых налогами функций, надо иметь в виду:

- присуща эта функция налогам или нет. Приоритетность функций — вопрос второй. Она зависит от уровня развития государства, конкретного периода времени, состояния экономики;
- комплексный подход в решении вопроса.

Налоги, являясь особой формой производственных отношений, выступают своеобразной экономической категорией с устойчивыми внутренними свойствами, закономерностями развития и отличительными формами проявления.

Весь процесс перераспределения стоимости национального доходов в денежной форме представляет собой совокупность финансовых отношений. Налоговые отношения являются лишь их частью. Поэтому налоги выступают не только особой экономической категорией, но и финансовой.

В тоже время налоги как финансовая категория имеют свои отличительные признаки, черты, собственную форму движения, т.е. свои функции, которые выделяют их из всей совокупности финансовых отношений.

Функции налогов выявляют их социально-экономическую сущность, внутреннее содержание, т.е. общественное назначение данной финансовой категории. Являясь составной частью финансов, налоги должны обладать признаками целого.

От финансов налоги берут распределительную (экономическую) и контрольную функции, добавляя к ним чисто налоговую специфическую функцию — фискальную.

Фискальная функция вытекает из самой природы налогов. С ее помощью образуются государственные денежные фонды и создаются материальные условия для существования и функционирования государства. По мере совершенствования производства значение фискальной функции возрастает.

Фискальная функция налогов, с помощью которой происходит огосударствление части национального дохода в денежной форме, создает объективные предпосылки для повышения роли государства в регулировании экономики страны. Стало быть, она в значительной мере обуславливает экономическую функцию налогов.

Экономическая функция налогов означает, что налоги активный инструмент в перераспределительных процессах, оказывает существенное влияние на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его темпы, усиливая или ослабляя накопления капитала, расширяя или сужая платежеспособный спрос населения. Эта функция неотделима от фискальной и находится с ней в тесной взаимосвязи.

В основе контрольной функции налогов лежит нормативный характер денежных отношений.

Распределительная функция денежных отношений характеризуется предварительным их планированием, определением конкретных пропорций. Последние регламентируют как условия распределения доходов и прибыли, направляемых на расширенное воспроизводство, так и условия платежей в бюджет (установление категорий плательщиков, объектов обложения и облагаемого оборота, ставок, сроков уплаты, льгот по платежам, порядок их исчисления и т.д.). Все это объективно предопределяет *контрольную функцию* налогов.

В последнее время ряд ученых экономистов в качестве самостоятельных выделяют стимулирующую, регулируемую и другие функции налогов.

Общество заинтересовано в росте национального продукта. Вместе с тем, сама идея о том, что налоги способны содействовать развитию производительных сил, в известной мере спорна, потому что они изымают определенную часть средств из народного хозяйства. Нужно исходить из того, что определенная доля национального дохода неизбежно должна изыматься из народного хозяйства на нужды государственного управления, и речь может идти только о том, чтобы это изъятие происходило с минимальным ущербом для развития производительных сил.

Так вправе ли мы делать акцент на стимулирующем свойстве налогов и не замечать второй стороны — сдерживающей.

Однако давно уже отмечено, что налоговая система занимает подчиненное положение по отношению к экономике, т.е. не она господствует над экономикой, а экономика над ней. Но для успешного функционирования налоговой системы должны быть созданы соответствующие экономические условия.

Соответствию с бюджетным устройством на территории Республики Беларусь функционируют две группы налогов — республиканские и местные. Однако четких критериев такого разграничения нет.

Республиканскими признаются налоги и сборы, установленные законодательными актами и обязательные к уплате на всей территории Республики Беларусь (Налоговый кодекс часть 1, ст. 7).

Местные органы власти не могут вносить какие-либо коррективы в республиканские налоговые платежи (часть 1, ст. 7).

Однако в Республике Беларусь широкое распространение получила практика передачи отдельных налогов в полном объеме в доходы местных бюджетов. Так, полностью зачисляются в местные бюджеты суммы поступлений подоходного налога с физических лиц, налога на недвижимость, земельного налога, налога за пользование природными ресурсами и ряда других республиканских платежей.

Компетенция местных органов власти по части этих налогов ограничивается вопросами изменения ставок и сроков их уплаты.

Так каков же статус изначально республиканских налогов, но корректируемых местными органами власти?

Нам предоставляется классификация налогов на республиканские и местные по уровню покрытия территории является довольно спорной.

Во-первых, форма превалирует над содержанием. Для налогоплательщиков статус налога практического значения не имеет. А для местных органов власти — едва ли не первостепенное. А потому основным критерием деления налогов на республиканские и местные должна быть *адресность*, т.е. кто ими пользуется, в какой бюджет поступают.

Во-вторых, деление налогов на республиканские и местные должно быть однозначным и стабильным, как и сама бюджетная система.

В-третьих, корректировка республиканских налогов местными органами власти противоречит налоговому законодательству, поскольку приводит к различным уровням налоговой нагрузки по республиканским налогам, по субъектам хозяйствования одного и того же министерства или ведомства, но находящихся в различных административных территориях, что является недопустимым.

В-четвертых, порядок взимания основной части местных налогов так же регулируется законодательно.

В настоящее время порядок применения основной части местных налогов (налогов с розничных продаж; налог на услуги; налог на рекламу; сборы с пользователей; сборы с изготовителей; курортный сбор; транспортный сбор на обновление и восстановление транспорта общего пользования; сбор на содержание и развитие инфраструктуры города (района)) ежегодно устанавливается Законом “О бюджете Республики Беларусь” на очередной бюджетный (финансовый) год. При этом определяется их состав (конкретные виды платежей) и отдельные условия применения.

По способу изъятия различают прямые и косвенные налоги.

Косвенные налоги — это налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавки к цене или тарифу и взимаемые в процессе потребления товаров или услуг. Основными видами косвенных налогов являются налог на добавленную стоимость, акцизы, налоги на продажу и т.д.

Прямые налоги — это налоги, устанавливаемые государством непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика.

Прямыми налогами в Республике Беларусь являются налог на прибыль, налог на недвижимость, налог на доходы.

Неясным до сих пор остается статус налога за пользование природными ресурсами (экологический налог), платежей за землю, чрезвычайного налога, как и сама концепция отнесения их на себестоимость продукции работ, услуг.

В составе косвенных налогов их однозначно нет, стало быть, налоговые органы считают их прямыми (ч. 1, ст. 6). Однако правовой основы для этого нет. Отдельные экономисты относят их к так называемым условно-постоянным. Но поскольку существует деление налогов на прямые и косвенные — третьего не дано. Либо они прямые, либо косвенные.

Несмотря на различные подходы по поводу деления налогов на прямые и косвенные, общим для всех является установление окончательного плательщика налога.

Являясь элементом себестоимости продукции, они формируют отпускную цену товаров, работ и услуг и оплачивается потребителями этих товаров, работ, услуг. А стало быть, эти налоги являются косвенными.

Красной нитью во всех нормативных документах Республики Беларусь по налогообложению проходит тезис об избежании двойного налогообложения. Однако четкой трактовки этого понятия до сих пор нет.

Так, в инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость подчеркивается, что с целью устранения двойного налогообложения, в облагаемый доход организаций не включается доход, полученный ими от принадлежащих им акций, облигаций и других ценных бумаг, поскольку последний подлежит обложению налогом на доход. Значит, одновременное обложение дохода от дивидендов налогом на доход и налогом на добавленную стоимость — двойное налогообложение. А разве не является двойным налогообложением уплата из выручки от реализации продукции отчислений в Республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции и местные фонды стабилизации экономики, прибыли — налогом на прибыль, налогом на недвижимость (как источника уплаты этого налога), а в составе выручки — налога на добавленную стоимость. Более чем трехкратно ныне облагается заработная плата. Многократно облагались налогами обороты по реализации бензина и дизельного топлива. Вот и приходится прибегать к такой классификации платежей, как налоговые и неналоговые.

Мы не ставили своей целью в рамках одной статьи решить очерченный круг проблем. Задача состоит в том, чтобы привлечь к ним внимание ученых, поскольку от их решения зависит выбор конкретных путей и методов дальнейшего реформирования налоговой системы в Республике Беларусь.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоги и их применение в финансово-экономических расчетах, ценообразовании (теория, практика/ С.И. Адаменкова [и др.]; под общ. ред. С.И. Адаменковой; 3-е изд., перераб. и доп).— Мн.: Элайда, 2005.
2. История русской экономической мысли/ Под ред. А. И. Пашкова; ВЗт., Т. 1.— М.: 1955.
3. Евстигнеев Е. Н. Основы налогообложения и налоговое право: учеб. пособие.— М.: ИНФРА-М, 2000.
4. Кашин В. А. налоговая система и оздоровление национальной экономики/ Финансы.— 1998.— № 8.
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть: принят палатой представителей 15 нояб. 2002 г.; одобрен Советом Респ. 2 дек. 2002 г.— Мн.: Информпресс, 2004.— 83 с.
6. Налоги в Республике Беларусь: Теория и практика в цифрах и комментариях/ В.А. Гюрджан [и др.]; под общ. ред. В.А. Гюрджан.— Мн.: Светоч, 2002.— 256 с.
7. Налоговое планирование для руководителя и бухгалтера.— М., 1997.
8. Налоги и налогообложение: учеб./ Н.Е. Заяц [и др.]; под общ. ред. Н.Е. Заяц, Т.Е. Бондарь; 3-е изд, испр. и доп.— Мн.: выш. шк., 2006.
9. Налоги: учеб. пособие/ Д.Г. Черник [и др.]; под общ. ред. Д.Г. Черника; 4-е изд., перераб и доп.— М.: Финансы и статистика, 1999.
10. Налоги и налоговое право: учеб. пособие/ А.В. Брызгалин [и др.]; под общ. ред. А.В. Брызгалина.— М.: 1997.— С. 11.
11. Попов Е. М. Налоги, налогообложение и страхование в Республике Беларусь. Ч.1.— Гомель, 1994.
12. Соколов Н. Теория налогов.— М.: 1928.— С. 11.
13. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: учебник.— М.: ИНФРА-М, 2000.

СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДИКИ ПРОГНОЗНОГО АНАЛИЗА НАЛОГОВ, ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В БЮДЖЕТ И РАЗРАБОТКА ОБОСНОВАННЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ ПО ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Т.П. Винокурова, БТЭУ

Процедура прогнозирования обеспечивает в системе управления народным хозяйством обратную связь, которая осуществляется путем планирования на основе прогноза и последующего контроля его выполнения. Знание экономики, а тем более управление ею, немыслимо без знания математики. Этот факт хорошо известен уже со средних веков. Однако только значительное ускорение экономических процессов в XX веке потребовало использования в бизнес-планировании не только арифметических, но и вероятностно-статистических методов математического моделирования.

Грамотно построенная модель позволяет предвидеть и проконтролировать экономическую ситуацию, основываясь не на интуиции, а на достоверном анализе уже имеющихся данных. В настоящее время математические модели и методы позволяют осуществлять более высокий уровень формализации и абстрактного описания наиболее важных связей экономических систем и объектов, оценивать формы и параметры зависимости их переменных, получать новые знания об объектах, определять наилучшие решения в той или иной ситуации, комплексно и глубоко излагать основные теоретические положения.

Следует отметить, что в экономической литературе в большей степени уделяется внимание прогнозированию налоговых поступлений и налоговой нагрузки на макроуровне. Разработке вопросов прогнозирования налогов и неналоговых платежей на микроуровне уделяется недостаточно внимания. Нами для определения прогнозной суммы налогов и неналоговых обязательных платежей использовались методы, предлагаемые различными отечественными и зарубежными авторами для прогнозирования, а главное, для их реализации достаточно возможностей табличного процессора Microsoft Excel и современного математического аппарата.